# Sentenza del 09/05/2018 n. 11043 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**
ACCERTAMENTO TRIBUTARIO (NOZIONE) - AVVISO DI ACCERTAMENTO - NOTIFICA Notifica - Invalidità - Impugnazione dell'atto nel merito - Sanatoria del vizio - Sussistenza.

**Massima:**

L'invalida notifica dell'avviso di accertamento è sanata per raggiungimento dello scopo ove detto vizio non abbia pregiudicato il diritto di difesa del contribuente, situazione che si realizza nell'ipotesi in cui il medesimo, in sede di ricorso giurisdizionale contro l'atto, ne abbia diffusamente contestato il contenuto.

Massima tratta dal CED della Cassazione

**Testo:**

Svolgimento del processo

A seguito di una verifica a carico della società XXX srl per più anni di imposta, nell'ambito della quale veniva riscontrata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per le annualità fiscali 2002 e 2003, l'Ufficio notificava alla società avviso di accertamento n. (XXXXX), relativo all'anno 2003, con cui veniva accertato induttivamente, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, un maggiore imponibile per reddito di impresa di Euro 229.414, e, di conseguenza, maggiori imposte irpeg per Euro 78.001, irap per per Euro 9.750, e, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 13 e 14, un maggiore imponibile ai fini iva di Euro 3.844.716, da cui derivava una maggiore imposta di Euro 182.427 oltre interessi, sanzioni e spese.

La società impugnava l'avviso di accertamento sulla base di numerosi motivi e la CTP di Latina accoglieva il ricorso, in particolare per inesistenza della notifica dell'accertamento e per insufficiente motivazione.

La CTR del Lazio, per contro, accoglieva l'appello dell'ufficio con sentenza 92/39/10 depositata il 21.1.2010.

Contro tale sentenza ricorre in cassazione la società sulla base di quattro motivi. Si costituisce l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Motivi della decisione

Preliminarmente, deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità formulata dall'Agenzia in merito al primo, terzo e quarto motivo di ricorso perchè gli stessi formulerebbero in modo contestuale e indistinto censure diverse (violazione di legge e vizi di motivazione) violando la regola di chiarezza che deve presiedere alla redazione del ricorso. E', infatti, principio affermato da questa Corte quello per cui il fatto che un singolo motivo sia articolato in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, non costituisce, di per sè, ragione d'inammissibilità dell'impugnazione, dovendosi ritenere sufficiente, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, che la sua formulazione permetta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate onde consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Sez. Un., n. 9100 del 2015, Rv. 635452).

Con il primo motivo la società ricorrente deduce violazione e falsa applicazione degli artt. 137, 148 e 156 c.p.c. (D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60) in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5.

In particolare, la CTR avrebbe errato nel non ritenere inesistente la notifica.

Nella specie, infatti, l'ufficiale giudiziario non aveva apposto la relata di notifica in calce all'atto, ma la stessa è presente sul frontespizio dell'avviso di accertamento a pag. 1.

Secondo il ricorrente, ciò integrerebbe un'ipotesi di inesistenza della notifica per mancanza di un elemento costitutivo, atteso che l'art. 148 c.p.c. richiede la apposizione della relata in calce all'atto per assicurare che la notifica riguardi l'atto nella sua interezza. Circostanza che, invece, nella specie non si sarebbe verificata, avendo il ricorrente dedotto fin dal ricorso che solo la prima pagina dell'avviso era stata notificata.

In ogni caso tale notifica, se non inesistente, sarebbe affetta dal vizio di nullità ex art. 156 c.p.c., comma 2 perchè mancante dei requisiti formali indispensabili per il raggiungimento dello scopo.

Il motivo è infondato.

La CTR ha affermato in sentenza che la notifica dell'atto è avvenuta e lo stesso è composto da dodici pagine, affermazione che il contribuente ha contestato. Dallo stesso ricorso del contribuente, peraltro, emerge che l'avviso di accertamento è stato regolarmente impugnato dallo stesso davanti alla CTP con articolazione di dieci motivi di ricorso. In controricorso l'Agenzia ha invocato la sanatoria dell'asserito vizio.

Ora, è vero che sul tema della sanatoria dei vizi della notifica dell'avviso di accertamento si sono registrate pluralità di posizioni in passato: questa Corte, infatti, aveva affermato la inapplicabilità della stessa ai vizi di notifica di tale atto, attesa la natura sostanziale e non processuale dello stesso (Sez. 5, n. 5924 del 2001), ma sul punto sono intervenute le Sezioni Unite che hanno affermato che l'istituto della sanatoria, sebbene originariamente proprio della materia processuale, non è inapplicabile anche agli atti di natura sostanziale ed, in particolare, ai vizi di notifica degli avvisi di accertamento (Sez. Un., n. 19854 del 2004).

La possibilità di sanatoria ex art. 156 c.p.c., poi, è stata ribadita anche di recente da questa Corte (Sez. 6-5, n. 23175 del 2016).

Ma, ancora, al di là di tutto, nella specie emerge - come ricordato sopra - che il contribuente fin dal ricorso alla Commissione di primo grado ha avuto modo di articolare dieci motivi di impugnazione dell'atto, la maggior parte dei quali attinenti al merito della pretesa tributaria, per cui, partendo dal principio per cui un vizio di notifica è rilevante se si dimostra che lo stesso ha compromesso il diritto di difesa (Sez. 3, n. 2321 del 2017, Rv. 642713) - dovendosi altrimenti ritenere che abbia raggiunto i suoi effetti -, deve concludersi che nel caso concreto non è emerso in quale modo l'asserito vizio abbia inciso sulla posizione del contribuente.

Nè è stata addotta la decadenza dal potere impositivo dell'amministrazione in conseguenza della nullità della notifica, per cui, posto che non è emerso il pregiudizio subito dal contribuente e non è stata eccepita la decadenza dell'amministrazione, viene anche in rilievo, in linea con la giurisprudenza più recente di questa Corte, i tema dell'interesse del motivo di impugnazione, dato che dedurre il mero vizio di notifica senza specificare il pregiudizio che da esso deriva, per non aversi potuto compiutamente difendere, o per avere subito un accertamento oltre il termine di decadenza dell'Amministrazione dal potere impositivo, si riflette sull'interesse ad impugnare (Sez. 5, n. 10079 del 2017).

Con il secondo motivo deduce insufficiente e/o contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, prospettata dalle parti e rilevabile di ufficio (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62), in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

Deduce, in particolare, che la CTR non ha sufficientemente argomentato sulle ragioni per le quali ha ritenuto legittimo l'operato dell'ufficio per la determinazione del maggior reddito imponibile.

Il motivo appare inammissibile, dovendo riguardare - per la versione dell'art. 360 c.p.c., n. 5) vigente al momento del ricorso, nel 2011 - non un "punto" o una "questione", ma un "fatto" decisivo, e poichè il motivo riguarda la motivazione data dalla CTR sulla legittimità dei criteri di determinazione del reddito (inclusa l'applicazione della percentuale di redditività del 6%) e non l'errata applicazione di legge, questi ultimi sono presenti nella motivazione della CTR laddove essa afferma che:

a) in caso di omessa dichiarazione il potere dell'ufficio è determinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, piuttosto che dall'art. 39, per cui l'ufficio può determinare il reddito sulla base di dati e notizie comunque raccolti;

b) nella specie, l'ufficio si è avvalso di quanto riportato dai militari verbalizzanti nel pvc e di quanto risultante dai registri dei corrispettivi e dalla documentazione extracontabile esibita in sede di verifica, anche per giustificare la percentuale del 6% che, afferma la CTR, è una media del settore, che "non è altro che una estrapolazione statistica di pluralità di dati disomogenei", lasciando così intendere che, in tale tesi, quando manca la dichiarazione l'ufficio può ricorrere a dati ponderati, anche frutto di comparazioni non necessariamente omogenee.

Ora, se si considera che, secondo questa Corte (Sez. L, n. 3668 del 2013) la nozione di decisività concerne la idoneità del vizio denunciato, ove riconosciuto, a determinarne una diversa ricostruzione e, dunque, asserisce al nesso di casualità fra il vizio della motivazione e la decisione, si ritiene che nella specie non si versi nell'ipotesi denunciata, atteso che, alla luce della motivazione della CTR, non vi è alcun elemento da cui trarre quest'ultima conclusione.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 39 e 41 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, nonchè insufficiente e/o contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5).

In particolare, la CTR avrebbe errato nel convalidare l'operato dell'ufficio che, procedendo ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, non ha tenuto in alcun conto la contabilità della società che, nonostante l'omessa dichiarazione, era in realtà regolarmente tenuta, come confermato dagli accertatori; invece, secondo il ricorrente, l'ufficio ha in realtà utilizzato solo i dati dei ricavi senza considerare gli elementi negativi reddituali; la CTR, quindi, da un lato non ha tenuto conto degli elementi che inficiavano la metodologia utilizzata dall'ufficio e che il ricorrente ha affermato di avere dedotto sin dal ricorso di primo grado, e dall'altro non avrebbe quindi correttamente individuato l'ambito di applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41.

Il motivo è fondato.

In merito all'accertamento in caso di omessa dichiarazione, questa Corte ha affermato, ancora di recente, che:

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria, ove sia omessa la dichiarazione da parte del contribuente, può ricorrere a presunzioni anche prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, ma deve comunque tenere conto anche delle componenti negative di reddito emerse dagli accertamenti, sicchè qualora non sia possibile accertare i costi, questi possono essere determinati induttivamente e devono essere identificati coordinando l'accertamento anche con il principio di continuità dei valori di bilancio, per cui le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali dell'esercizio successivo e le reciproche variazioni concorrono a formare il reddito di esercizio. (Sez. 5, n. 3567 del 2017, Rv. 643100 - 01).

Alla luce di tale principio, inoltre, non è sufficiente affermare, come compiuto dalla CTR in questa occasione, che l'accertamento si è basato sul pvc e sulle scritture, e su documentazione extracontabile, ma, se il contribuente ha dedotto specifiche doglianze sulla determinazione del reddito, occorre affrontarle.

La replica dell'Agenzia non tiene conto della giurisprudenza sopra citata.

La sentenza impugnata deve, pertanto, essere annullata al riguardo, con rinvio della causa alla CTR del Lazio per la decisione, in diversa composizione, anche in merito alle spese processuali.

L'accoglimento del terzo motivo comporta l'assorbimento del quarto.

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo e dichiara inammissibile il secondo.

Accoglie il terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto.

Cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR del Lazio, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 13 febbraio 2018.

Depositato in Cancelleria il 9 maggio 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza